

CONCLUSÕES

As conclusões obtidas estão suportadas na pesquisa realizada e nas respostas obtidas das empresas de auditoria: Ernst & Young; Deloitte Touche Thomatsu e PricewaterhouseCoopers. Portanto, embora essas empresas tenham forte atuação no mercado nacional e internacional, não se deve generalizar as conclusões expostas para as empresas em geral; apenas é possível que essas conclusões possam também se aplicar às demais empresas, dada a representatividade das que responderam ao questionário.

As respostas ao questionário explicitam que as empresas de auditoria consideram a qualidade dos controles internos ponto de relevo, para determinação da extensão dos testes de auditoria aplicáveis para validação dos saldos contábeis, porém, não é mencionada, por parte das empresas pesquisadas, a forma de mensuração da relação controles eficientes x extensão dos testes. Isso leva a duas alternativas possíveis: a primeira delas é a de que a relação é devidamente mensurada, mediante critérios objetivos, mas, por questão de sigilo quanto aos métodos de trabalho aplicados por uma ou outra empresa, essa informação não é revelada. A segunda alternativa leva à conclusão de que a mensuração não obedece a regras objetivas e, desse modo, fundamenta-se ainda, em julgamentos subjetivos realizados pelos auditores, o que, sem dúvida, gera maior dose de risco por ocasião da opinião expressa quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis.

As normas nacionais que dispõem sobre a relação preconizada se apresentam ainda genéricas. O estudo revelou e mostrou que, em alguns casos, há dose significativa de influência sofrida pelas normas nacionais, daquelas advindas dos órgãos reguladores americanos. As normas nacionais não fornecem o suporte necessário para disciplinar a realização da atividade de auditoria e face à limitação das regras e a pouco detalhamento de seu significado, acabam gerando dúvidas no sentido de definir que exames devem ser realizados pelo profissional de auditoria e em que extensão e profundidade. Certamente que isso depende da circunstância de cada caso, porém, seria de qualquer forma útil, o fornecimento de um maior detalhamento quanto aos exames necessários. Os critérios que determinam a relação entre qualidade de controles versus extensão e profundidade dos testes mereceriam, do mesmo modo, um maior disciplinamento, no sentido impor regras mais objetivas e afastar, na medida do possível, aspectos subjetivos decorrentes de julgamentos individuais do profissional de auditoria. Essas regras deveriam expressar com clareza, respostas às seguintes indagações:

- Como e quais controles devem ser alvo de avaliação?
- Como a relação: controles internos eficientes versus extensão de testes substantivos deve ser avaliada? Quais mecanismos devem ser utilizados?
- Quais técnicas deverão ser adotadas?

O disciplinamento normativo, em âmbito nacional, com ênfase nos critérios que norteiam a avaliação dos controles e sua relação com os testes substantivos, forneceria

maior suporte para o auditor na consecução de seu trabalho. Obviamente, que a normatização sugerida, teria reflexos no sentido de diminuir aspectos mais subjetivos relacionados ao trabalho realizado pelo profissional de auditoria, impondo limitações ao seu nível de criatividade, contudo, embora essa limitação torne-se presente, a determinação de procedimentos analíticos pela via normativa poderia resultar em maior segurança quanto à aplicação de procedimentos mínimos necessários para suportar a opinião expressa pelo auditor independente através de seu parecer.

Esta pesquisa revelou uma grande preocupação em relação aos riscos, trazendo a tona, tanto os riscos que mantêm ligação direta com o trabalho de auditoria, como também, aqueles relacionados à empresa auditada. Estes últimos, dada sua importância, têm sido alvo de pesquisas de estudiosos e levado as empresas de auditoria a um enfoque diferenciado, uma vez que a atenção dos auditores é direcionada muito mais a fatores estratégicos do Cliente: seu negócio, o mercado no qual atua, contingências ou cenários políticos, econômicos, enfim, pontos que reproduzem acentuada ênfase no que concerne a sua continuidade. Essa nova abordagem, conforme demonstraram alguns estudos, tem reduzido a extensão dos testes substantivos, voltando-se o foco para os fatores citados.

Um ponto de realce, e que tem sido amplamente discutido, diz respeito à independência dos auditores, para que possam expressar seu parecer. Os estudos demonstram que essa característica é vital e deve ser ainda mais reforçada, no futuro.

No tocante às normas nacionais que tratam de risco em auditoria, mostram-se aplicáveis as conclusões expostas para o tema de controles internos.

O cenário aponta para amplas possibilidades de estudo, no sentido de estimular o debate e a pesquisa em torno dos assuntos enfocados, o que, sem dúvida, trará uma maior segurança e credibilidade ao trabalho de auditoria independente, um dos importantes segmentos da Ciência Contábil.